



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 30. November 2023

Mitwirkende	lic. iur. Nicole Gutzwiller Wetzel (Vorsitz), lic. iur. Debora von Orelli, Dr. Philipp Ziegler, MLaw Nora Heuberger und MLaw Andreina Biaggi (Gerichtsschreiberin)
Parteien	X AG [...] vertreten durch A AG [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Nachforderung der Handänderungssteuer für den Kauf der Liegenschaft C-Strasse [...] Basel (Sektion [...] / Parz.-Nr. [...]) (Steuerbemessung, § 7 Abs. 2 HStG)

Sachverhalt

- A. Die Rekurrentin, die X AG, erwarb mit Kaufvertrag vom 24. August 2020 die Liegenschaft C-Strasse [...] (Sektion [...] / Parz.-Nr. [...]) in Basel per 1. November 2020 von der B AG (nachfolgend Verkäuferin) zu einem Preis von CHF 2'000'000.00.

Die Steuerverwaltung bat die Rekurrentin mit Schreiben vom 8. Februar 2022 und 11. April 2022 um Auskunft, ob im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag noch andere Nebenverträge und/oder Nebenabreden abgeschlossen worden sind. Die Rekurrentin stellte daraufhin der Steuerverwaltung das Deckblatt des Bau-Entscheides Nr. BBG [...] vom [...] 2020 und eine Kopie des Totalunternehmervertrages vom 28. August 2020 zu. Gemäss diesem bewilligten Bau-Entscheid Nr. BBG [...] war die Gesuchstellerin die Totalunternehmerin (D gmbh). Für die Steuerverwaltung war vorliegend für die Berechnung der nachzuzahlenden Handänderungssteuer entscheidend, dass der Kaufvertrag vom 24. August 2020 und der Totalunternehmervertrag vom 28. August 2020 praktisch zeitgleich abgeschlossen wurden und somit eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Überdies bestand seit dem 29. April 2020 ein bewilligter Bauentscheid. Deshalb rechtfertigte sich für die Steuerverwaltung für die Bemessung der Handänderungssteuer der Einbezug des im Totalunternehmervertrag vereinbarten Werklohns von CHF 4'550'00.00.

Somit setzte die Steuerverwaltung mit amtlicher Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022 die nachzuzahlende Handänderungssteuer auf CHF 136'500.00 (3% von CHF 6'550'000.00 ergibt eine Handänderungssteuer von CHF 196'500.00, abzüglich der bereits bezahlten CHF 60'000.00) und den Verspätungszins auf CHF 12'266.05 fest.

- B. Mit Schreiben vom 11. August 2022 erhob die Rekurrentin, vertreten durch A AG, Einsprache gegen die amtliche Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022. Zur Begründung ihrer Einsprache führte die Rekurrentin aus, vorliegend fehle die für die Anwendung des § 7 Abs. 2 HStG vorausgesetzte innere Verbindung von Kauf- und Werkvertrag. Somit sei auf die Nachforderung von Steuern und Zinsen zu verzichten.

Mit Entscheid vom 7. Oktober 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache vollumfänglich ab.

- C. Gegen diesen Entscheid erhebt die Rekurrentin, weiterhin vertreten durch A AG, mit Eingabe vom 9. November 2022 Rekurs und beantragt, der Einspracheentscheid sei

aufzuheben und auf die Nachforderung der Handänderungssteuer und der Zinsbetroffnisse sei zu verzichten. Dies unter o/e-Kostenfolge.

In ihrer Vernehmlassung vom 23. November 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 6. Dezember 2022 und mit Duplik vom 21. Dezember 2022 halten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 14 Abs. 2 des Gesetzes über die Handänderungssteuer vom 26. Juni 1996 (Handänderungssteuergesetz, HStG) ist gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs zu erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Oktober 2022 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Der Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 9. November 2022 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Oktober 2022 betreffend Nachforderung der Handänderungssteuer sei aufzuheben und auf die Nachforderung der Handänderungssteuer und der Zinsbeträge sei zu verzichten. Unter o/e-Kostenfolge.

 - b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall den Werklohn zu Recht bei der Bemessung der Handänderungssteuer der Rekurrentin berücksichtigt hat.

3.
 - a) Vorliegend gilt zunächst zu klären, ob die Steuerverwaltung berechtigt war, nach Massgabe von § 11 Abs. 1 lit. c HStG nach Quittierung der bezahlten Handänderungssteuer eine amtliche Veranlagungsverfügung hinsichtlich nachzuzahlender Handänderungssteuer zu erlassen.

 - b) Die Rekurrentin ist der Auffassung, dass das Handänderungssteuervisum nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt aus dem Jahr 1997 (Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 14. November 1997, i.S. B.; Stadlin/Hochstrasser, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 11 HStG N 18) als Verfügung zu qualifizieren sei. Die Verfügung sei demnach 30 Tage nach Visum vom 26. August 2020 in Rechtskraft erwachsen, weshalb die Steuerverwaltung nicht berechtigt gewesen sei, zwei Jahre nach der Selbstdeklaration der Handänderungssteuer durch den Notar, eine amtliche Veranlagungsverfügung hinsichtlich nachzuzahlender Handänderungssteuer zu erlassen.

 - c) Bei der Handänderungssteuer handelt es sich um eine Selbstveranlagungssteuer. Gemäss § 10 Abs. 1 HStG zeigt die steuerpflichtige Person innert einem Monat nach

Abschluss des steuerbaren Rechtsgeschäfts dieses der zuständigen Behörde an, reicht eine Kopie des Vertrages ein, deklariert die Steuerfaktoren im Sinne einer Selbstveranlagung selbst und bezahlt die Steuer innert gleicher Frist. Nach § 10 Abs. 2 HStG erteilt die steuerpflichtige Person auf Anfrage hin Auskunft und reicht auf Verlangen weitere Belege ein.

d) In einem jüngeren Entscheid vom 16. April 2018 setzte sich das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt mit der Frage auseinander, ob dem Handänderungssteuervisum Verfügungscharakter zukommt oder nicht. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass im Hinblick auf die Qualifikation des Handänderungssteuervisums zwischen dem Visum "handänderungssteuerfrei" und dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer unterschieden werden muss (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. April 2018, VD.2017.67, E. 3.4.2).

e) Das Visum "handänderungssteuerfrei" kann nur auf der Grundlage einer amtlichen Feststellung, dass keine Handänderungssteuer geschuldet ist, weil es sich um ein nicht steuerpflichtiges Grundstücksgeschäft handelt, ausgestellt werden. Das Visum "handänderungssteuerfrei" ist demnach als Feststellungsverfügung zu qualifizieren, welche in Rechtskraft erwächst (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. April 2018, VD.2017.67, E. 3.4.2.1 f.)

f) Etwas anderes gilt, wenn das Visum den Empfang der selbstveranlagten Handänderungssteuer quittiert. Beahlt die steuerpflichtige Person den selbstveranlagten Steuerbetrag, bescheinigt die Steuerverwaltung den Eingang dieses Betrages mit einem Visum. Die Bescheinigung hat sofort und ohne Abklärungen zu erfolgen, weil das Grundbuchamt ein steuerpflichtiges Geschäft bis zur Bezahlung der Steuer nicht ins Grundbuch einträgt (§ 13 HStG). Somit quittiert die Steuerverwaltung mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer allein die erfolgte Zahlung. Weil die Handänderungssteuer auf einer Selbstveranlagung und nicht auf einer amtlichen Veranlagungsentscheid beruht, liegt darin auch kein hoheitlicher Akt und es kommt ihr somit kein Verfügungscharakter zu. Mit dem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer erfolgt keine die Steuerverwaltung bindende Verfügung über die Höhe der geschuldeten Steuer. Demnach ist die Steuerverwaltung berechtigt, nach Massgabe von § 11 Abs. 1 lit. b und c HStG auch nach der Quittierung des bezahlten Steuerbetrages eine amtliche Veranlagungsverfügung zu erlassen (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 16. April 2018, VD.2017.67, E. 3.4.2.1 und E. 3.5).

g) Die Rekurrentin erwarb mit Kaufvertrag vom 24. August 2020 die Liegenschaft C-Strasse [...] in Basel per 1. November 2020 von der Verkäuferin zu einem Preis von CHF 2'000'000.00. Auf die Selbstdeklaration des Notars stellte die Steuerverwaltung am 26. August 2020 das Handänderungssteuervisum aus. Die Rekurrentin bezahlte die Handänderungssteuer von CHF 60'000.00 (3% des Kaufpreises von CHF 2'000'000.00) am 27. August 2020. Auf Anfrage der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2022 und 11. April 2022, ob im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag noch andere Nebenverträge und/oder Nebenabreden abgeschlossen worden seien, stellte die Rekurrentin ihr das Deckblatt des Bau-Entscheides Nr. BBG [...] vom [...] 2020 und eine Kopie des Totalunternehmervertrages vom 28. August 2020 zu. Daraufhin setzte die Steuerverwaltung die nachzuzahlende Handänderungssteuer in der amtlichen Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022 auf insgesamt CHF 136'500.00 zuzüglich Verzugszins von CHF 12'266.05 fest. Aus dem Dargelegten folgt, dass es sich beim Handänderungssteuervisum vom 26. August 2020 vorliegend nicht um ein Visum "handänderungssteuerfrei", welchem Verfügungscharakter zukommt, sondern um ein Visum für den Empfang der Handänderungssteuer handelt. Dies ist sodann auch aus dem entsprechenden Stempel der Steuerverwaltung "Visum für den Empfang der Handänderungssteuer" auf dem von den Vertragsparteien unterzeichneten Kaufvertrag vom 24. August 2020 ersichtlich. Mit diesem Visum für den Empfang der Handänderungssteuer erfolgte somit nach dem Gesagten keine die Steuerverwaltung bindende rechtskräftige Verfügung über die Höhe der geschuldeten Steuer, weshalb die Steuerverwaltung entgegen der Auffassung der Rekurrentin berechtigt war, gemäss § 11 Abs. 1 lit. c HStG nach der Quittierung des bezahlten Steuerbetrages die amtliche Veranlagungsverfügung über die nachzuzahlende Handänderungssteuer zu erlassen.

4. a) Nach § 1 HStG unterliegen der Handänderungssteuer die zivilrechtlichen und die in diesem Gesetz aufgeführten wirtschaftlichen Handänderungen (Abs. 1). Der Steuerersatz beträgt 3% (Abs. 2). Steuerpflichtig ist, soweit das Gesetz nichts anderes vorsieht, der Erwerber oder die Erwerberin (Abs. 3).

b) Die Handänderungssteuer bemisst sich nach dem Entgelt, welches für den Erwerb des Grundstücks vereinbart worden ist, mindestens aber nach dem zur Zeit des Erwerbs anwendbaren Steuerwert des Grundstücks gemäss § 46 des Gesetzes über die direkten Steuern (§ 7 Abs. 1 HStG). Sofern ein Werkvertrag mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden ist, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, so unterliegt auch der Werklohn der Handänderungssteuer (§ 7 Abs. 2 HStG).

5. a) Die Rekurrentin hält einen umfangreichen Immobilienbestand, welchen sie verwaltet und ausmietet. Mit Kaufvertrag vom 24. August 2020 erwarb die Rekurrentin die Liegenschaft C-Strasse [...] in Basel per 1. November 2020 von der B AG (nachfolgend Verkäuferin) zu einem Preis von CHF 2'000'000.00. Der Kaufvertrag weist in Ziffer 1 Absatz 4 der besonderen Bestimmungen auf das von der Rekurrentin geplante Vorgehen hin, nämlich den Abriss des bestehenden Gebäudes und einen Neubau, wobei die Baubewilligung bereits vorliegt. Gemäss den Ausführungen im Rekurs gab die Verkäuferin dieses Bauprojekt vorab in Auftrag. In diesem Zusammenhang stellte die F AG der Verkäuferin am 18. Dezember 2020 Leistungen für die Kostenermittlung Vorprojektphase, Planersitzungen und örtliche Besichtigungen während dem Zeitraum vom 9. Februar 2020 bis 30. September 2020 von insgesamt CHF 18'664.40 in Rechnung. Die D gmbh (nachfolgend Totalunternehmerin) reichte sodann im Auftrag der Verkäuferin am 13. März 2020 ein entsprechendes Baugesuch ein. Dieses wurde mit Bau-Entscheid Nr. BBG [...] vom [...] 2020 bewilligt. Überdies vermittelte die Totalunternehmerin den Kaufvertrag mit der Rekurrentin und erhielt dafür von der Verkäuferin eine Provision von CHF 40'000.00. Die Rekurrentin bestätigte gegenüber der Steuerverwaltung mit Schreiben vom 7. Mai 2021, dass der Kauf der Liegenschaft durch Vermittlung der Totalunternehmerin zustande kam.

b) Am 28. August 2020 unterzeichneten die Rekurrentin und die Totalunternehmerin den Totalunternehmervertrag über die Erstellung eines Mehrfamilienhauses mit vier Wohneinheiten, einer Einstellhalle mit sechs Einstellplätzen, vier Hauswirtschaftsräumen und vier Kellerräumen sowie den notwendigen Nebenräumen zu einem pauschalen Werkpreis (nachfolgend Werklohn) von CHF 4'550'000.00 (inkl. MWST). In Ziffer 2 Absatz 2 des Kaufvertrages wurde vereinbart, dass die Handänderungssteuer von 3% von den Vertragsparteien je zur Hälfte getragen wird. Die Steuerverwaltung stellte auf die Selbstdeklaration des Notars mit Datum vom 26. August 2020 hin das Handänderungssteuervisum aus und erhob eine Handänderungssteuer von CHF 60'000.00, entsprechend den 3% des Kaufpreises von CHF 2'000'000.00 für die Liegenschaft C-Strasse [...] in Basel. Dieses Handänderungssteuervisum ist auf dem Kaufvertrag vom 24. August 2020 mit der Stempelschrift "Visum für den Empfang der Handänderungssteuer" ersichtlich. Die Rekurrentin bezahlte die Handänderungssteuer von CHF 60'000.00 am 27. August 2020.

c) Die Rekurrentin macht geltend, dass der Werklohn bei der Bemessung der Handänderungssteuer nicht zu berücksichtigen sei. Im Entscheid vom 19. Februar 2015 befasste sich die Steuerrekurskommission Basel-Stadt eingehend mit der Frage, ob der Werklohn zu Recht bei der Bemessung der Handänderungssteuer berücksichtigt wurde. Im Entscheid ging es darum, dass die Rekurrentin mit öffentlich beurkundetem

Kaufvertrag von der Verkäuferin zwei Stockwerkeinheiten erwarb, wobei der Kaufpreis die schlüsselfertige Erstellung der Wohnung inklusive Innenausbau umfasste. Die Rekurrentin verkaufte daraufhin die eine Stockwerkeinheit weiter an die Käufer. Über die Fertigstellung und den Innenausbau schlossen die Käufer einen separaten Werkvertrag mit der Verkäuferin der Rekurrentin. Die Rekurrentin entrichtete die anfallende Handänderungssteuer. Die Steuerverwaltung erhob mit Verfügung eine Nachforderung der Handänderungssteuer mit der Begründung, nebst dem Kaufpreis unterliege auch der Werklohn der Handänderungssteuer (Entscheid der Steuerrekurskommission 2014-038). Vor dem Hintergrund dieses Sachverhalts erwog die Steuerrekurskommission, für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer sei eine Identität von Verkäufer und Werkleistungserbringer vom baselstädtischen Gesetzgeber nicht vorgesehen und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung bei vergleichbaren Regelungen nicht notwendig. Eine Zusammenwirkung oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer sei also nicht erforderlich. Einzige Voraussetzung für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage bilde die innere Verbindung zwischen Werk- und Erwerbsvertrag. Bedingt somit der Kaufvertrag den Werkvertrag, ist auch für den Werklohn die Handänderungssteuer zu leisten. Ein Werkvertrag ist dann mit dem Erwerbsvertrag derart verbunden, dass der eine ohne den anderen nicht geschlossen worden wäre, wenn der Käufer im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs nicht frei entscheiden konnte, von wem die Werkleistung erbracht wird. Das Verwaltungsgericht Basel-Stadt schützte die Argumentation der Steuerrekurskommission (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. Februar 2016, BStPra 2017 Nr. 2).

d) Das Bundesgericht hat in BGE 131 II 722 im Zusammenhang mit der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer auf die Zusammenrechnungspraxis der Handänderungssteuer verwiesen und festgehalten, Kauf- und Werkvertrag müssen so voneinander abhängen, dass es ohne den einen nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Ist dieser Zusammenhang zwischen den beiden Verträgen gegeben, kommt es nicht darauf an, ob die Parteien des Kauf- und des Werkvertrages identisch sind. Für den Käufer ist allein entscheidend, dass der Werkvertrag in der Grundstückübertragung eingeschlossen ist (oder nicht) und damit der Handänderungssteuer unterliegt. Im Hinblick auf den Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kauf- und Werkvertrages hielt das Bundesgericht in einer jüngeren Entscheidung sinngemäss fest, dass es für die Hinzurechnung des Werklohns zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer nicht darauf ankomme, ob der Kauf- oder der Werkvertrag zuerst unterzeichnet werde (Urteil des Bundesgerichts 2C_879/2017 vom 15. März 2018, E. 2.2).

e) Zusammenfassend wird nach dem Dargelegten der Werklohn dann zur Bemessungsgrundlage der Handänderungssteuer hinzugerechnet, wenn zwischen dem Kaufvertrag und dem Werkvertrag eine innere Verbindung besteht, so dass es ohne den einen Vertrag nicht zum Abschluss des anderen gekommen wäre und das Geschäft als Ganzes dem Verkauf einer fertigen Baute gleichkommt. Diese vorausgesetzte innere Verbindung liegt dann vor, wenn der Käufer beim Grundstückerwerb nicht frei entscheiden kann, von wem die Werkleistung erbracht wird. Ein Zusammenwirken oder eine wirtschaftliche Verflechtung zwischen Grundstückverkäufer und Werkunternehmer ist dabei nicht notwendig. Für die Beurteilung, ob eine innere Verbindung zwischen Kauf- und Werkvertrag vorliegt, sind die gesamten Umstände des Einzelfalles und Indizien zu berücksichtigen.

f) Die wirtschaftliche Verflechtung zwischen der Verkäuferin und der Totalunternehmerin besteht im vorliegenden Fall darin, dass die Totalunternehmerin – gemäss Angaben der Parteien – den Kaufvertrag zwischen der Rekurrentin und der Verkäuferin vermittelte und diese dafür von der Verkäuferin eine Provision von CHF 40'000.00 erhalten hat. Überdies gab die Verkäuferin das geplante Bauprojekt vor Unterzeichnung des Kaufvertrages in Auftrag und beauftragte die Totalunternehmerin damit, das entsprechende Baugesuch einzureichen.

6. a) Die Rekurrentin ist der Auffassung, neben dem Kauf- und dem Totalunternehmervertrag bestanden keine weiteren Vereinbarungen, so dass sie beim Abschluss des Kaufvertrages vom 24. August 2020 weder das Bauprojekt implementieren noch den Totalunternehmervertrag vom 28. August 2020 eingehen musste. Folglich war sie in ihrer Entscheidung, von wem die Werkleistung erbracht werde frei, weshalb die für die Anwendung von § 7 Abs. 2 HStG vorausgesetzte innere Verbindung zwischen dem Erwerbs- und dem Werkvertrag nicht vorliege. Auch die zeitliche Nähe der Unterzeichnung der beiden Verträge möge daran nichts zu ändern. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages habe kein Kauf eines "schlüsselfertigen Hauses" vorgelegen.

b) Wie zuvor dargelegt, ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung irrelevant, dass – wie vorliegend – der definitive Werkvertrag zeitlich erst nach dem Erwerbsvertrag abgeschlossen wurde, wenn bereits umfangreiche Vorbereitungsarbeiten geleistet wurden und aufgrund der zeitlichen Abläufe davon ausgegangen werden kann, dass sich die Rekurrentin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits definitiv dazu entschlossen hatte, das von der Totalunternehmerin geplante Bauprojekt zu realisieren, so dass sie zu diesem Zeitpunkt faktisch nicht mehr frei war, zu entscheiden, wann und wie sie das Grundstück überbaue.

c) Der von den Vertragsparteien unterzeichnete Kaufvertrag vom 24. August 2020 hält in den besonderen Bedingungen explizit fest, dass die Rekurrentin den Abriss des bestehenden Gebäudes und einen Neubau plane, wobei die Bewilligung bereits vorliegt (Ziffer 1 Absatz 4). Das entsprechende Baubegehren reichte die Totalunternehmerin vorab im Auftrag der Verkäuferin am 13. März 2020 ein. In diesem Baubegehren wurde die Totalunternehmerin als Bauherrin aufgeführt. Dieses Baubegehren wurde mit Bau-Entscheid Nr. BBG [...] am [...] 2020 bewilligt. Somit lag auf dem Kaufgrundstück bereits vor der Handänderung eine erteilte Baubewilligung vor.

d) Die Rekurrentin und die Totalunternehmerin unterzeichneten am 28. August 2020 den Totalunternehmervertrag über die Erstellung eines Mehrfamilienhauses. Der Kaufvertrag und der Totalunternehmervertrag wurden somit nur vier Tage nacheinander abgeschlossen. Beim Totalunternehmervertrag als Ganzes handelt es sich gemäss Artikel 2 Ziffer 2.1.6 des Vertrages um einen Werkvertrag. Dabei wurde in Artikel 3 Ziffer 3.1 ein pauschaler Werklohn von CHF 4'550'000.00 (inkl. Mehrwertsteuer) festgelegt. Der Totalunternehmervertrag hält einleitend fest, dass die Totalunternehmerin ein Mehrfamilienhaus mit vier Wohneinheiten, eine Einstellhalle mit sechs Einstellplätzen, vier Hauswirtschaftsräume und vier Kellerräume sowie den notwendigen Nebenräumen erstellt. Dabei vereinbarten die Vertragsparteien in Artikel 1 des Totalunternehmervertrages ausdrücklich, dass die Rekurrentin die Erstellung der Bauten der Totalunternehmerin überträgt und sich diese zur schlüsselfertigen Erstellung dieser Bauten verpflichtet. Sodann deuten die von den Vertragsparteien bereits am 29. April 2020 und 20. Juli 2020 unterzeichneten Pläne, der von beiden Parteien unterzeichnete Baubeschrieb vom 4. Juni 2020 sowie der Bau-Entscheid Nr. [...] vom [...] 2020 – welche alle gemäss Artikel 2 des Totalunternehmervertrages als Grundlagen der Bauausführung gelten und Bestandteile des Totalunternehmervertrages bilden – darauf hin, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits feststand, dass die Rekurrentin mit der Totalunternehmerin das Bauprojekt realisieren werde. Aufgrund dieser Vorbereitungsarbeiten muss davon ausgegangen werden, dass der Wille der Rekurrentin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages auf den Erwerb dieses bestimmten Bauprojekts ausgerichtet war. Überdies sollte gemäss Artikel 4 Ziffer 4.1 des Totalunternehmervertrages die Totalunternehmerin im Februar 2021 mit den Bauarbeiten beginnen und die Baute per Mitte 2022 fertigstellen und der Rekurrentin übergeben. Auch aufgrund dieses Zeitplans muss davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin die Realisierung des Projekts mit der Totalunternehmerin bereits vor Abschluss des Kaufvertrages geplant hat – und eben nicht erst in den vier Tagen zwischen den beiden Vertragsabschlüssen. Wirtschaftlich betrachtet hat die Rekurrentin somit ein "schlüsselfertiges Haus" erworben.

e) Des Weiteren hielten die Vertragsparteien in Artikel 8 Ziffer 8.1 des Totalunternehmervertrages fest, die Totalunternehmerin schliesse die Verträge mit den Architekten, Ingenieuren, Spezialisten sowie allen an den Bauten beteiligten Unternehmen und Lieferanten auf ihren Namen und ihre Rechnung ab. Die Wahl der Unternehmer und Lieferanten erfolge in Absprache mit der Rekurrentin, wobei die Totalunternehmerin jedoch abschliessend entscheide, falls sich die Vertragsparteien nicht einigen können. Demnach hatte die Rekurrentin zwar ein gewisses Mitspracherecht bei der Wahl, von wem die Werkleistung erbracht wird, allerdings oblag die abschliessende Entscheidung darüber der Totalunternehmerin. Infolgedessen konnte die Rekurrentin auch nicht frei entscheiden, von wem die Werkleistung erbracht wird.

f) Überdies hat der Geschäftsführer der Totalunternehmerin Einsitz im Verwaltungsrat der Rekurrentin. Diese personelle Verflechtung kann als zusätzliches Indiz gewertet werden, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages bereits klar war, dass die Rekurrentin das Bauprojekt mit der Totalunternehmerin realisieren wollte.

g) Bei dieser Sachlage muss aufgrund der zeitlichen Abläufe davon ausgegangen werden, dass sich die Rekurrentin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages bereits definitiv dazu entschlossen hatte, das von der Totalunternehmerin geplante Bauprojekt zu realisieren, weshalb sie zu diesem Zeitpunkt faktisch nicht mehr frei war, zu entscheiden, wann und wie sie das Grundstück überbaue. Der enge, innere Zusammenhang zwischen dem Kauf- und dem Totalunternehmervertrag wird schliesslich auch daraus ersichtlich, dass die Vertragsparteien in Artikel 11 Ziffer 11.3 des Totalunternehmervertrages vereinbarten, der Totalunternehmervertrag werde erst bei rechtsgültigem Abschluss des Kaufvertrages gültig. Somit bedingte der eine Vertragsabschluss den anderen, womit die beiden Verträge derart miteinander verbunden waren, so dass der Totalunternehmervertrag ohne den Kaufvertrag nicht abgeschlossen worden wäre. Dass sich umgekehrt aus dem Kaufvertrag keine rechtliche Verpflichtung der Rekurrentin zum Abschluss des Totalunternehmervertrages ergab, ist indes auch nicht notwendig, weil sich aus den vorgenannten gesamten Umständen ergibt, dass die Rekurrentin im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Kaufvertrages in ihrer Entscheidung, von wem die Werkleistung erbracht wird, nicht mehr frei war.

h) Unter Berücksichtigung dieser Umstände kann somit festgehalten werden, dass trotz der formellen und zeitlichen Trennung zwischen dem Kaufvertrag vom 24. August 2020 und dem Totalunternehmervertrag vom 28. August 2020 ein innerer Zusammenhang besteht. Der Werkvertrag ist mit dem Erwerbsvertrag im Sinne § 7 Abs. 2 HStG derart verbunden, dass dieser ohne jenen nicht geschlossen worden wäre, weshalb im Ergebnis auch der Werklohn der Handänderungssteuer unterliegt.

7. Zusammenfassend ist in prozessualer Hinsicht gemäss dem Dargelegten festzuhalten, dass dem durch die Steuerverwaltung erlassenen Visum für den Empfang der Handänderungssteuer von CHF 60'000.00 kein Verfügungscharakter zukommt und die Steuerverwaltung somit berechtigt war, gemäss § 11 Abs. 1 lit. c HStG die amtliche Veranlagungsverfügung vom 12. Juli 2022 hinsichtlich nachzuzahlender Handänderungssteuer zu erlassen. In materieller Hinsicht ergibt sich aus dem Dargelegten, dass die Handänderungssteuer insgesamt der Summe von Kaufpreis und Werklohn entspricht. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die nachzuzahlende Handänderungssteuer auf CHF 136'500.00 und der Verspätungszins auf CHF 12'266.05 festzulegen sind.

8. Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 14 Abs. 3 HStG in Verbindung mit § 170 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 und § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Da die Rekurrentin keine Begründung verlangt hat und eine solche nur von der Steuerverwaltung gewünscht wurde, ist die Spruchgebühr praxisgemäss von CHF 2'000.00 auf die Hälfte, d.h. CHF 1'000.00, zu reduzieren.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 1'000.00.
 3. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.